

Brune/Mehrtens

**Einführung in
die Prüfung des Gesamt-
abschlusses**

LWL-Rechnungsprüfungsamt

Herausgeber

Landschaftsverband Westfalen-Lippe

LWL-Rechnungsprüfungsamt

Piusallee 1 - 3

48133 Münster

Telefon: 0251 591-5361

Telefax: 0251 591-227

E-Mail: rechnungspruefungsamt@lwl.org

Internet LWL: www.lwl.org

Internet LWL-Rechnungsprüfungsamt: www.lwl-rpa.de

Bearbeitung

Ludger Brune, Alexandra Mehrrens

Prüfer/-in im LWL-Rechnungsprüfungsamt

Bearbeitungsstand

01.03.2016

Urheberrecht

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung der Leitung des LWL-Rechnungsprüfungsamtes. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

LWL-Rechnungsprüfungsamt

Inhaltsverzeichnis

	Seite
1. Einleitung	1
2. Allgemeine Grundlagen.....	2
3. Rechtliche Grundlagen.....	3
4. Ziele, Gegenstand, Art und Umfang der Gesamtabchlussprüfung	3
4.1 Ziele der Gesamtabchlussprüfung.....	3
4.2 Gegenstand der Gesamtabchlussprüfung.....	4
4.3 Art und Umfang der Gesamtabchlussprüfung.....	5
5. Prüfungsplanung.....	6
5.1 Prüfungsstrategie.....	7
5.2 Prüfungsprogramm.....	9
6. Prüfungsdurchführung.....	11
6.1 Prüfung des Konsolidierungskreises.....	12
6.1.1 Vollkonsolidierungskreis	13
6.1.2 Assoziierte Unternehmen	14
6.2 Bestimmen von Wesentlichkeitsgrenzen	14
6.3 Prüfung der konsolidierungsvorbereitenden Maßnahmen	15
6.3.1 Vereinheitlichung der Stichtage.....	16
6.3.2 Vereinheitlichung des Ausweises.....	17
6.3.3 Vereinheitlichung des Ansatzes.....	18
6.3.4 Vereinheitlichung der Bewertung.....	19
6.3.5 Verwertung der Ergebnisse von Teilbereichsprüfern	20
6.4 Prüfung der Konsolidierungsbuchungen.....	20
6.4.1 Kapitalkonsolidierung	20
6.4.2 Schuldenkonsolidierung.....	26
6.4.3 Zwischenergebniseliminierung.....	28
6.4.4 Aufwands- und Ertragskonsolidierung	29
6.5 Prüfung des Gesamtanhangs	30
6.6 Prüfung des Gesamtlageberichts und des Beteiligungsberichts	31
7. Abschluss der Prüfung.....	32

LWL-Rechnungsprüfungsamt

Literaturverzeichnis

Baetge/ Kirsch/ Thiele	Konzernbilanzen; 9., durchgesehene Auflage; Düsseldorf 2011
IDR-Prüfungsleitlinie 200	Leitlinie zur Durchführung kommunaler Jahresabschlussprüfungen; Stand 17.2.2009
IDR-Prüfungsleitlinie 300	Leitlinien zur Durchführung von kommunalen Gesamtabschlussprüfungen; Stand 28.03.2012
IDW Prüfungsstandard PS 320 n.F.	Besondere Grundsätze für die Durchführung von Konzernabschlussprüfungen (einschließlich der Verwertung der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern); Stand 01.03.2012
IDW Prüfungsstandard PS 730	Prüfung des Jahresabschlusses und Lageberichts einer Gebietskörperschaft; Stand: 30.03.2012
KGSt, Arbeitsergebnisse	Arbeitshilfen für die Prüfung kommunaler Jahresabschlüsse; Band 7: Der kommunale Gesamtabschluss; Bericht Nr. 9/2011
Küting / Weber	Der Konzernabschluss; Praxis der Konzernrechnungslegung nach HGB und IFRS; Stuttgart 2010
Lehmitz / Kamp	Der kommunale Gesamtabschluss; Konsolidierung in der Doppik; Weinheim 2012
Müller-Marqués Berger / Krebs	Der kommunale Gesamtabschluss; Zielsetzung, Grundlagen und Erstellung; Stuttgart 2010
Neues Kommunales Finanzmanagement in Nordrhein-Westfalen	Handreichung für Kommunen; 6. Auflage; Düsseldorf 2014
Petersen / Zwirner	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz: BilMoG; Gesetze, Materialien, Erläuterungen; 2009
Praxisleitfaden zur Aufstellung eines NKF-Gesamtabschlusses	Handlungsempfehlungen des Modellprojektes zur Aufstellung eines Gesamtabschlusses im Neuen Kommunalen Finanzmanagement (NKF); 4. Auflage; Stand: September 2009
VERPA	Arbeitshilfe zur Prüfung des NKF-Gesamtabschlusses (einschließlich Fragenkatalog); Stand: Dezember 2010

LWL-Rechnungsprüfungsamt

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Art.	Artikel
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
bspw.	beispielsweise
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
DRS	Deutscher Rechnungslegungs Standard
EigVO NRW	Eigenbetriebsverordnung für das Land Nordrhein-Westfalen
GemHVO NRW	Gemeindehaushaltsverordnung NRW
GO NRW	Gemeindeordnung für das Land Nordrhein-Westfalen
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
IDR	Institut der Rechnungsprüfer und Rechnungsprüferinnen in Deutschland e.V.
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IKS	Internes Kontroll System
KB	Kommunalbilanz
KGSt	Kommunale Gemeinschaftsstelle für Verwaltungsmanagement
MU	Mutterunternehmen

LWL-Rechnungsprüfungsamt

n. F.	neue Fassung
NKF	Neues Kommunales Finanzmanagement
Nr.	Nummer
Pkt.	Punkt
PS	Prüfungsstandard
RPA	Rechnungsprüfungsamt
S.	Seite
sog.	sogenannt
TU	Tochterunternehmen
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
VERPA	Vereinigung der Örtlichen Rechnungsprüfungen in Nordrhein-Westfalen e.V.
vgl.	vergleiche
WP	Wirtschaftsprüfer
z. B.	zum Beispiel

LWL-Rechnungsprüfungsamt

1. Einleitung

Nach § 116 Abs. 1 GO NRW sind die Gemeinden verpflichtet, einen Gesamtabchluss aufzustellen. Dieser umfasst die Gesamtergebnisrechnung, die Gesamtbilanz sowie den Gesamtanhang. Zudem ist der Gesamtabchluss um einen Gesamtlagebericht zu ergänzen.

Zielsetzung und Zweck des Gesamtabchlusses ist es, einen Überblick über die gesamte Vermögens-, Schulden-, Finanz- und Ertragslage der Gemeinde zu verschaffen. Daher werden unter der „Fiktion der wirtschaftlichen Einheit“ der Jahresabschluss der Gemeinde (Mutter) und die Jahresabschlüsse der verselbständigten Aufgabenbereiche (Töchter) zusammengefasst und konsolidiert.

Der Gesamtabchluss ist daraufhin zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ergibt.

Dieses Skript soll dazu dienen, die Vorgehensweise bei der Gesamtabchlussprüfung darzustellen und zu erläutern.

Thomas Streffing

Leiter des LWL-Rechnungsprüfungsamtes

LWL-Rechnungsprüfungsamt

2. Allgemeine Grundlagen

Ein wesentliches Ziel der Reform des kommunalen Haushalts- und Rechnungswesens ist die vollständige Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kommune. Diesbezüglich reichen die Jahresabschlüsse der Kommune und ihrer kommunalen Unternehmen (Eigenbetriebe, Eigengesellschaften) im Einzelnen nicht aus, um einen zutreffenden Gesamtüberblick zu erhalten. Auch der anhaltende Druck auf die kommunalen Finanzen führt tendenziell zu weiteren Ausgliederungen auf eigenständige Organisationsformen des öffentlichen und privaten Rechts. Aus diesen Entwicklungen resultiert die Notwendigkeit einer verpflichtenden Gesamtrechnungslegung in den haushaltsrechtlichen Vorschriften.¹ Diese von vielen Kommunen eher als lästig empfundene Verpflichtung ist jedoch unverzichtbarer Bestandteil des neuen Haushaltsrechts.²

Der Gesamtabchluss stellt eine Ergänzung zu den Einzelabschlüssen der Kommune und deren verselbständigten Aufgabenbereiche dar. Die zentrale Bedeutung liegt in der Informationsfunktion.³ Dem Grundsatz der Einheit und Vollständigkeit der Berichterstattung soll durch den Gesamtabchluss Rechnung getragen werden. Mit dem Gesamtabchluss wird Rechenschaft über die tatsächliche Aufgabenerledigung und die wirtschaftliche Gesamtentwicklung der Kommune abgelegt.⁴ Die Fiktion der Einheitsverwaltung liegt der Aufstellung des Gesamtabchlusses zugrunde. Es wird so verfahren, als wenn alle in den Gesamtabchluss einbezogenen Einheiten eine einzige Verwaltungseinheit wären.⁵

Die Gesamtabchlussprüfung hat die Richtigkeit und Ordnungsmäßigkeit der im Gesamtabchluss und im Gesamtlagebericht enthaltenen Informationen zu bestätigen. Den Weg zu diesem Prüfungsziel soll die folgende Einführung in die Prüfung des Gesamtabchlusses aufzeigen.

¹ Vgl. IDR-Prüfungsleitlinie 300: Pkt. 1, Ziffer (2).

² Vgl. Müller-Marqués Berger/ Krebs (Hrsg.): Quasdorff, Geleitwort.

³ Vgl. IDR-Prüfungsleitlinie 300: Pkt. 2. 2.1, Ziffer (1).

⁴ Vgl. IDR-Prüfungsleitlinie 300: Pkt. 2. 2.1, Ziffer (2).

⁵ Vgl. Müller-Marqués Berger/ Krebs (Hrsg.): Müller- Marqués Berger. S.8.

LWL-Rechnungsprüfungsamt

3. Rechtliche Grundlagen

Die rechtlichen Grundlagen zur Prüfung des Gesamtabchlusses in Nordrhein-Westfalen finden sich in § 116 Abs. 6 S. 1 GO NRW, wonach der Gesamtabchluss vom Rechnungsprüfungsausschuss zu prüfen ist. Gemäß § 59 Abs. 3 S. 2 GO NRW bedient sich der Rechnungsprüfungsausschuss der örtlichen Rechnungsprüfung. Soweit diese nicht besteht, kann sich gemäß § 59 Abs. 3 S. 3 GO NRW der Rechnungsprüfungsausschuss Dritter bedienen.

Auch die örtliche Rechnungsprüfung kann sich gemäß § 103 Abs. 5 GO NRW mit Zustimmung des Rechnungsprüfungsausschusses Dritter als Prüfer bedienen.

Der Gesamtabchluss ist gemäß § 116 Abs. 5 GO NRW innerhalb von neun Monaten nach dem Bilanzstichtag aufzustellen. Die Bestätigung des geprüften Gesamtabchlusses hat nach § 116 Abs. 1 i. V. m. § 96 GO NRW durch Beschluss des Rates bis spätestens 31. Dezember des auf das Haushaltsjahr folgenden Jahres zu erfolgen.

4. Ziele, Gegenstand, Art und Umfang der Gesamtabchlussprüfung

4.1 Ziele der Gesamtabchlussprüfung

Der Gesamtabchluss ist gemäß § 116 Abs. 6 GO NRW vom Rechnungsprüfungsausschuss dahingehend zu prüfen, ob er ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung ergibt.

Die Gesamtabchlussprüfung erstreckt sich darauf, ob die gesetzlichen Vorschriften und die sie ergänzenden Satzungen und sonstigen ortsrechtlichen Bestimmungen beachtet worden sind.

Der Gesamtabchluss besteht gemäß § 116 Abs. 1 Satz 2 GO NRW aus der Gesamtergebnisrechnung, der Gesamtbilanz und dem Gesamtanhang. Er ist um einen Gesamtlagebericht zu

LWL-Rechnungsprüfungsamt

ergänzen. Dieser ist nach § 116 Abs. 6 Satz 3 GO NRW darauf zu prüfen, ob er mit dem Gesamtabchluss in Einklang steht und ob seine sonstigen Angaben nicht eine falsche Vorstellung von der Vermögens-, Schulden-, Ertrags- und Finanzgesamtlage der Gemeinde erwecken.

Die Gesamtabchlussprüfung soll als Prüfungsergebnis die Verlässlichkeit der Informationen des Gesamtabchlusses und des Gesamtlageberichtes bestätigen. Dies setzt voraus, dass die im Gesamtabchluss enthaltenen Daten vollständig und periodengerecht erfasst, richtig bewertet sowie zutreffend ausgewiesen und erläutert sind.⁶ Hierzu sind ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise über die Rechnungslegungsinformationen und über den Konsolidierungsprozess zu gewinnen.⁷

Der Abschlussprüfer hat die Gesamtabchlussprüfung mit dem Ziel durchzuführen, die Aussagen über das Prüfungsergebnis unter Beachtung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit mit hinreichender Sicherheit treffen zu können.⁸

4.2 Gegenstand der Gesamtabchlussprüfung

Gegenstand der Gesamtabchlussprüfung sind der Gesamtabschluss und Gesamtlagebericht. Auf die einschlägigen Paragraphen der GemHVO NRW (§§ 32 bis 38, 41 bis 43 und 47) wird in § 49 Abs. 3 GemHVO NRW verwiesen. Dadurch finden insbesondere § 45 (Anlagenspiegel) und § 46 (Forderungsspiegel) GemHVO NRW keine Anwendung im Gesamtabchluss und sind somit keine Pflichtbestandteile.

Auch die in den Gesamtabchluss einbezogenen Jahresabschlüsse der verselbständigten Aufgabenbereiche sind Gegenstand der Gesamtabchlussprüfung. Auf eine Prüfung der Einzelabschlüsse kann gemäß § 116 Abs. 7 GO NRW verzichtet werden, wenn diese bereits nach gesetzlichen Vorschriften geprüft worden sind.

⁶ Vgl. Müller-Marqués Berger/ Krebs (Hrsg.): Janzen, S. 218.

⁷ Vgl. IDW PS 320 n. F.: Tz. 8.

⁸ Vgl. IDW PS 730: Tz. 20 i.V.m. Tz. 5.